

100.2016.209/210U
HAT/DIS/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 8. März 2018

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiberin Kissel

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2009 und 2010; Quellensteuer (Entscheide der Steuerrekurskommission
des Kantons Bern vom 7. Juni 2016; 100 14 622/623, 200 14 558/559)



Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG bezweckt die Erbringung von Leistungen im Bereich der Informations- und Kommunikationstechnologie. Mit Verfügung vom 13. Juni 2014 forderte die Steuerverwaltung des Kantons Bern von ihr zusätzliche Quellensteuern in der Höhe von Fr. 124'192.20 (Steuerjahr 2009) und Fr. 85'776.45 (Steuerjahr 2010) ein. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung in Bezug auf die Tätigkeit des in Deutschland wohnhaften B._____ mit Entscheiden vom 31. Oktober 2014 ab und bestätigte die Nachforderungen in der Höhe von Fr. 74'158.80 (Steuerjahr 2009) und Fr. 15'141.65 (Steuerjahr 2010) für Lohnzahlungen an B._____.

B.

Die A._____ AG gelangte am 28. November 2014 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel abwies, soweit sie darauf eintrat (Entscheide vom 7.6.2016).

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 11. Juli 2016 erhebt die A._____ AG sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 7. Juni 2016 sowie die Verfügungen der Steuerverwaltung vom 13. Juni 2014 seien «in Sachen B._____» aufzuheben.

Am 13. Juli 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 28. Juli 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 1. September 2016 je die Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] sowie Art. 139 Abs. 2 i.V.m. Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 8 und Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung einzutreten.

1.2 Die Beschwerdeführerin beantragt nebst der Aufhebung der Entscheide der StRK auch die Aufhebung der Verfügungen der Steuerverwaltung. Damit verkennt sie, dass bereits ihrem Rekurs bzw. ihrer Beschwerde an die StRK voller Devolutiveffekt zugekommen ist und die Entscheide der Vorinstanz an die Stelle der Einspracheentscheide der Steuerverwaltung getreten sind, die ihrerseits zuvor die Verfügungen vom 13. Juni 2014 ersetzt hatten. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht können deshalb allein die Rechtsmittelentscheide der StRK bilden (vgl. BGE 129 II 438 E. 1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7 f. und Art. 72 N. 13). Auf die Beschwerden ist deshalb nicht einzutreten, soweit sie sich gegen die Verfügungen der Steuerverwaltung richten. Der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Entscheide umfasst zudem auch das Nichteintreten der StRK auf das Begehren der Beschwerdeführerin, es sei festzustellen, dass es

sich beim Vertragsverhältnis zwischen ihr und B._____ um einen Auftrag handle. Wird ein Nichteintretensentscheid angefochten, ist in der Beschwerdebegründung auf das Nichteintreten Bezug zu nehmen und darzutun, weshalb dieses Recht verletzt. Hier tut die Beschwerdeführerin mit keinem Wort dar, weshalb die StRK gehalten gewesen wäre, auf ihr Feststellungsbegehren einzutreten; ihren Beschwerden fehlt es diesbezüglich an einer rechtsgenügenden Begründung, sodass auf sie auch insoweit nicht einzutreten ist, als sie sich gegen das (teilweise) Nichteintreten auf die Rechtsmittel im vorinstanzlichen Verfahren richten (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 32 N. 14).

1.3 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

Streitig ist einzig, ob die Tätigkeit von B._____ als unselbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist und damit der Quellensteuerpflicht unterliegt.

2.1 Ausländische Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung, die in der Schweiz bzw. im Kanton Bern ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dem Steuerabzug an der Quelle unterworfen (Art. 112 Abs. 1 StG bzw. Art. 83 Abs. 1 DBG sowie

Art. 32 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). In gleicher Weise regeln Art. 116 StG und Art. 91 DBG den Steuerabzug an der Quelle für ausländische Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz für kurze Dauer, als Grenzgängerin oder Grenzgänger bzw. als Wochenaufenthalterin oder Wochenaufenthalter im Kanton Bern in unselbständiger Stellung erwerbstätig sind. Der Steuerabzug an der Quelle bedeutet, dass die Person, welche die steuerpflichtige Leistung erbringt, diese um den Steuerbetrag verringert, den sie alsdann als Steuerschuldnerin bzw. Steuerschuldner periodisch dem Fiskus abliefern (Art. 185 i.V.m. Art. 186 Abs. 1 Bst. d StG; Art. 88 i.V.m. Art. 100 Abs. 1 Bst. c DBG); sie haftet dabei für die Entrichtung der Quellensteuer (Art. 186 Abs. 2 StG bzw. Art. 100 Abs. 2 DBG). Die Quellensteuer für die direkte Bundessteuer wird nicht separat bezogen, sondern in die kantonalen Tarife «eingebaut» (Art. 85 Abs. 2 DBG; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 85 N. 3).

2.2 Nach der Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob im Einzelfall selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht aufgrund der Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien, sondern nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die zivilrechtlichen Verhältnisse vermögen dabei allenfalls gewisse Anhaltspunkte für die steuerrechtliche Qualifikation zu bieten, ohne jedoch ausschlaggebend zu sein (BGer 2C_603/2014 vom 21.8.2015 E. 2.2; vgl. auch BGE 140 V 241 E. 4.2). Als unselbständig erwerbstätig ist im Allgemeinen zu betrachten, wer von einer Arbeitgeberin oder einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist, kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt und während der Arbeitszeit in den Betrieb eingeordnet ist. Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt demgegenüber jede Tätigkeit, bei der auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation, anhaltend, planmässig und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilgenommen wird. Nicht erforderlich ist, dass dies nach aussen sichtbar erfolgt, indem die steuerpflichtige Person selbständig am Markt auftritt bzw. ein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betreibt. Für eine selbständige

Erwerbstätigkeit spricht weiter, dass die Arbeitsleistung nicht persönlich erbracht werden muss, sondern von der steuerpflichtigen Person auch einem Dritten auf vertraglicher Basis übertragen werden kann. Vor diesem Hintergrund erscheint die Beschäftigung von eigenem Personal als charakteristisches Merkmal. Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich sowie dauernd oder temporär ausgeübt werden (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b, 123 V 161 E. 1, 122 V 169 E. 3; BGer 2C_603/2014 vom 21.8.2015 E. 2.2, 2C_1062/2014 vom 14.7.2015 E. 2.2.1, 9C_250/2017 vom 30.10.2017 E. 2.3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N. 6 ff.; Reich/von Ah, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 18 DBG N. 14). Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Begriffsmerkmale können in unterschiedlicher Intensität auftreten und dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Weil vielfach Merkmale beider Erwerbsarten zutage treten, muss sich der Entscheid danach richten, welche im konkreten Fall überwiegen (BGE 140 V 108 E. 6, 123 V 161 E. 1, 122 V 169 E. 3a).

3.

3.1 B._____ betreibt in Deutschland ein nicht im Handelsregister eingetragenes Einzelunternehmen (vgl. Beschwerde Rz. 85), wobei er freiberufliche Projektmitarbeit in der Datenverarbeitung anbietet und sich offenbar auf Produkte des Anbieters «G._____» spezialisiert hat (vgl. Beschwerde Rz. 17). Am 25. Mai 2007 schloss er mit der Beschwerdeführerin einen «Rahmenvertrag» für die Inanspruchnahme seiner Dienstleistungen ab (act. 3B pag. 68-66), auf den die Parteien in der Folge drei «Rahmenbestellungen» stützten, mit denen sie konkrete Einsätze von B._____ für die Beschwerdeführerin regelten. Die «Rahmenbestellungen» bestimmten insbesondere die Anzahl der während der jeweiligen Vertragslaufzeit von B._____ als «externer Mitarbeiter» zu leistenden Arbeitsstunden, die Höhe der hierfür geschuldeten Entschädigung (125 Franken pro Stunde «inkl. Spesen und Nebenkosten») und das betroffene Projekt. Am 26. August 2008 einigten sich die Parteien auf zwei

Einsätze von insgesamt 740 Stunden in der Zeitspanne vom 1. September bis 31. Dezember 2008, ohne jedoch konkrete Projekte zu nennen (act. 3B pag. 63-62); betroffen waren, wie sich aus den Rechnungen von B._____ ergibt, die Projekte der Beschwerdeführerin bei der C._____ AG, der D._____-Stiftung und der E._____ AG (Rechnungen vom 1. bzw. 30.12.2008, act. 3B pag. 61-60). Am 15. Dezember 2008 vereinbarten die Parteien drei weitere Einsätze: Den ersten in der Zeit vom 1. Januar bis 31. März 2009 für 540 Stunden (ohne Projekt-nennung), wobei B._____ weiterhin in die genannten Projekte involviert blieb (Rechnungen von 2.2., 31.3. und 3.4.2009, act. 3B pag. 52-50), den zweiten vom 1. April bis 31. August 2009 für 900 Stunden betreffend «Engineering und Aufbau im Rahmen des F._____ [...] Migrations-projekt» und den dritten vom 1. Januar bis 31. März 2010 für 504 Stunden betreffend «Fertigstellung Projekt F._____, C._____ und H._____» (act. 3B pag. 59-56). Am 22. Juli 2009 vereinbarten die Parteien schliesslich noch zwei Einsätze, zunächst vom 1. September bis 30. November 2009 für 416 Stunden und anschliessend vom 1. bis 31. Dezember 2009 für 198 Stunden, beide betreffend «Engineering und Aufbau im Rahmen des F._____» (act. 3B pag. 39-37). Unter Bezugnahme auf die «Rahmenbestellungen» rechnete B._____ jeweils über die im Vormonat geleisteten Arbeitsstunden ab und stellte die entsprechend geschuldete Entschädigung in Rechnung (vgl. act. 3B pag. 61-60, 55-40 und 36-30).

3.2 Die StRK hat die Tätigkeit von B._____ für die Beschwerdeführerin umfassend geprüft und kam zum Schluss, es liege eine unselbständige Erwerbstätigkeit und damit einhergehend eine Quellensteuerpflicht vor. Sie hat erwogen, in den Verträgen zwischen den Parteien seien keine klar umrissenen Auftragsbeschreibungen festgehalten worden, weshalb die Arbeitskraft und das Fachwissen von B._____ im Vordergrund gestanden hätten und weniger die Erledigung von zum vornherein genau definierten Aufgaben, was auf ein arbeitsrechtliches Verhältnis schliessen lasse. Gegen ein Auftragsverhältnis bzw. eine selbständige Erwerbstätigkeit spreche weiter, dass die Beschwerdeführerin keine schriftliche Genehmigung der Kunden für den Beizug eines Subunternehmers vorweisen könne. Dieser Umstand lege nahe, dass B._____ wie ein

befristet angestellter Arbeitnehmer eingesetzt worden sei (angefochtene Entscheide E. 5.2). Zudem habe die Beschwerdeführerin gegenüber B._____ über organisatorische und projektbezogene Weisungs- und Kontrollbefugnisse verfügt. Obschon B._____ kaum fachliche Anweisungen erteilt worden seien, habe er sich zur Koordination seiner Einsätze und zwecks Austauschs mit den andern Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern für Sitzungen regelmässig bei der Beschwerdeführerin aufgehalten, was auf eine Eingliederung in deren Arbeitsorganisation hindeute (angefochtene Entscheide E. 5.3). Dass B._____ seine Arbeitsstunden im Zeiterfassungssystem der Beschwerdeführerin verbuchen und vom Projektleiter visieren lassen musste, spreche für eine arbeitsrechtliche Kontrolle der geleisteten Arbeitszeit (angefochtene Entscheide E. 5.4). B._____ sei in den hier interessierenden Steuerjahren zudem fast ausschliesslich für die Beschwerdeführerin tätig gewesen, was auf ein arbeitsrechtliches Abhängigkeitsverhältnis hinweise (angefochtene Entscheide E. 5.5). Auch wenn das Verhältnis der Parteien einzelne auftragsrechtliche Elemente – etwa die Benutzung eigener Werkzeuge oder eine Entschädigung pro Stunde ohne Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen (angefochtene Entscheide E. 5.6) – aufweise, überwiegen die Hinweise auf ein arbeitsrechtliches Vertragsverhältnis klar (angefochtene Entscheide E. 5.9).

3.3 Diese Erwägungen der Vorinstanz sind schlüssig. Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, lässt die Qualifikation der Tätigkeit von B._____ als unselbständige Erwerbstätigkeit nicht rechtsfehlerhaft erscheinen:

3.3.1 Die Beschwerdeführerin wendet zunächst ein, eine detailliertere Umschreibung der Tätigkeiten von B._____ in den «Rahmenbestellungen» habe sich erübrigt, weil er bezüglich der Anwendung der Produkte des Anbieters «G._____» hochqualifiziert sei und gewusst habe, welche konkreten Arbeiten zu erledigen waren. So seien Rahmenvertrag und Anhänge («Rahmenbestellungen») aus Praktikabilitätsgründen bewusst kurz gehalten worden, um «Unvorhergesehenem» flexibel begegnen zu können (Beschwerde Rz. 22 und 55). Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, für den Bezug von Subunternehmen keine schriftliche Zustimmung der Kundschaft benötigt zu haben; einzig die Vereinbarung mit der

C._____ sehe insoweit Schriftlichkeit vor, nicht aber jene mit der F._____. Gegenüber ihrer Kundschaft habe sie immer klar kommuniziert, weshalb alle darüber informiert gewesen seien, dass es sich bei B._____ um eine «externe Person» handle (Beschwerde Rz. 24 und 57). – Für die Beurteilung, ob eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, kommt es nicht auf die rechtliche Qualifikation des Vertragsverhältnisses, sondern auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten an (vorne E. 2.2). Deshalb steht hier nicht eine Interpretation der (bloss rudimentären) vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien im Vordergrund, was letztlich auch die Beschwerdeführerin anerkennt (Beschwerde Rz. 56). Weiter vermag die Beschwerdeführerin die Behauptung, ihre Kundschaft habe dem Einsatz von B._____ als Subunternehmer zugestimmt, nicht zu belegen. Aus der eingereichten E-Mail des «Leiters ...» der F._____ (Beschwerdebeilage [BB] 7) ergibt sich nichts Aussagekräftiges: Der Verfasser erklärt bloss, im Lauf der Zeit von B._____ selber erfahren zu haben, dass dieser als externer Mitarbeiter für die Beschwerdeführerin tätig sei. Er bestätigt also gerade nicht, dass die F._____ dem Einsatz eines Subunternehmers vorgängig zugestimmt hätte, und bezeichnet B._____ als Mitarbeiter der Beschwerdeführerin und nicht etwa als Unterakkordanten. Falls eine (schriftliche) Zustimmungserklärung der C._____ zum Beizug A._____s als Subunternehmer vorliegen sollte, wurde sie nicht ins Recht gelegt. Bei diesen Gegebenheiten ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz davon ausging, die Beschwerdeführerin habe B._____ in ihre Betriebsorganisation integriert und bei der Kundschaft als spezialisierte Arbeitskraft und nicht als beauftragten Subunternehmer eingesetzt.

3.3.2 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, B._____ habe nicht ihrer Weisungsbefugnis unterstanden, auch wenn er an internen Projektsitzungen teilgenommen habe. Eine solche Teilnahme «externer Mitarbeiter» sei bei grösseren IT-Projekten aus Koordinationsgründen unerlässlich und spreche nicht gegen eine freie Arbeitseinteilung durch den Beauftragten (Beschwerde Rz. 61). B._____ sei bezüglich Arbeitszeitgestaltung, Wahl seines Arbeitsorts und Art der Arbeitsausführung stets frei gewesen (Beschwerde Rz. 16, 26 und 60 ff.) und die Zeiterfassung habe nicht seiner Überwachung gedient, sondern der Kostenkontrolle des

Projekts (Beschwerde Rz. 25 und 65 ff.). Er habe lediglich die Termine der «Meilensteine» einhalten müssen und sei nicht organisatorisch in ihren Betrieb eingebunden gewesen. Deshalb habe er auch nicht an den Mitarbeiteranlässen teilgenommen und die Übernahme von weiteren Aufträgen ablehnen können (Beschwerde Rz. 28 und 68). – Zunächst ist festzuhalten, dass eine Subordination im Sinn eines arbeitsrechtlichen Verhältnisses nicht die Zuweisung eines fixen Arbeitsplatzes voraussetzt; B._____ konnte einer unselbständigen Erwerbstätigkeit für die Beschwerdeführerin ohne weiteres auch ausserhalb von deren Betrieb, gegebenenfalls an einem von ihm selber gewählten Ort nachgehen. Entscheidend ist, dass er sich für seine Tätigkeit in eine fremde Organisation eingliedern und von bestimmten Vorgesetzten Weisungen entgegennehmen musste (vgl. BGer 4C.276/2006 vom 25.1.2007 E. 4.4.1, 4C.390/2005 vom 2.5.2006 E. 2.5). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin hat die StRK zu Recht erwogen, B._____ habe sich mangels Umschreibung von konkreten Aufträgen in den «Rahmenbestellungen» (vgl. vorne E. 3.1) und aufgrund der bestehenden Koordinationsbedürfnisse zwangsläufig massgeblichen projektbezogenen Weisungen in organisatorischer und zeitlicher Hinsicht fügen müssen (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.3). Es ist denn auch unbestritten, dass B._____ regelmässig an den Projektsitzungen der Beschwerdeführerin teilnahm und in der Regel vier bis fünf Tage pro Woche in deren Räumlichkeiten oder bei deren Kunden in der Schweiz arbeitete. Zudem weist die Beschwerdeführerin selber darauf hin, sowohl der «Rahmenvertrag» als auch die einzelnen «Rahmenbestellungen» seien bewusst knapp gefasst worden, um für den Einsatz von B._____ «eine grössere Flexibilität» zu schaffen (Beschwerde Rz. 22; vorne E. 3.3.1), also um ihn – wie es für einen Arbeitnehmer typisch ist – nach Bedarf einsetzen zu können. Dass ihm dabei (wohl) kaum Fachanweisungen erteilt wurden, ist nicht ausschlaggebend, sind doch Spezialisten aufgrund ihrer Fachkenntnisse in der Ausübung ihrer Arbeit oft mehr oder weniger frei, sodass ein Unterordnungsverhältnis insoweit nicht klar in Erscheinung treten muss und eine fehlende fachliche Unterordnung nicht als Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit gewertet werden kann (so bezüglich der freien Berufe: Rolf H. Weber, in Basler Kommentar, 6. Aufl. 2015, Art. 394 OR N. 27; vgl. auch E. 3.3.4 nachstehend). Gänzlich unerheblich ist in diesem Zusammenhang,

ob die Beschwerdeführerin ihre externen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zu den Firmenanlässen einzuladen pflegte oder nicht (vgl. dazu E-Mail vom 7.7.2016, BB 12). Ferner ist, entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (Beschwerde Rz. 71), die lange Einsatzdauer von mehr als einem Jahr (vgl. E. 3.3.3 hiernach) ebenfalls als Indiz für eine Eingliederung von B._____ in ihre Betriebsorganisation zu werten. Gleiches gilt für die praktizierte Zeiterfassung, wobei vorab der Umstand ausschlaggebend ist, dass der jeweilige Projektleiter die Arbeitszeiten von B._____ zu kontrollieren und zu visieren hatte. Selbst wenn dieser bei seiner Tätigkeit für die Beschwerdeführerin über viele Freiheiten verfügt haben mag, kann unter Berücksichtigung der gesamten Umstände nicht auf eine arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit von B._____ geschlossen werden. Daran ändert der Umstand nichts, dass dieser offenbar im Jahr 2010 einen weiteren Einsatz für die Beschwerdeführerin abgelehnt hat (vgl. dazu E-Mail vom 6.7.2016, BB 6), steht doch hier von vornherein nur eine befristete Beschäftigung als Fachkraft zur Diskussion.

3.3.3 Des Weiteren macht die Beschwerdeführerin geltend, B._____ sei wirtschaftlich nicht von ihr abhängig gewesen. Zwar habe die von ihr bezogene Entschädigung im Steuerjahr 2009 91,95 % der Gesamteinnahmen seiner Einzelunternehmung ausgemacht, im Steuerjahr 2010 seien es aber nur 38,38 % gewesen. Er sei weiterhin für andere Kundschaft tätig gewesen, habe neue Projekte und Arbeiten akquiriert und eigens einen freiberuflichen Mitarbeiter angestellt, um die Stammkundschaft bedienen zu können. Zudem sei B._____ zuvor bereits in ähnlicher Funktion für ein anderes Schweizer Unternehmen tätig gewesen und dabei steuerlich als Selbständigerwerbender betrachtet worden, obwohl er mit der betreffenden Tätigkeit immerhin 71,95 % seines Jahresumsatzes 2006 erzielt habe (Beschwerde Rz. 27 und 70, vgl. auch Rz. 30 ff. und 52). – Die Beschwerdeführerin verkennt mit ihrer Argumentation, dass es nicht auf die rechtliche oder faktische Möglichkeit ankommt, Arbeiten von mehreren Auftraggeberinnen anzunehmen, sondern auf die gesamten wirtschaftlichen Gegebenheiten, also die tatsächliche Auftragslage (vgl. vorne E. 2.2). Der Umstand, dass B._____ für seine Einzelunternehmung einen Mitarbeiter anstellen musste, weil er aufgrund seiner (nahezu) ausschliesslichen Tätigkeit für die Beschwerdeführerin selber keine andern

Aufträge besorgen konnte, spricht demnach für eine unselbständige und nicht für eine selbständige Erwerbstätigkeit. Dies umso mehr, als er im Steuerjahr 2009 mit Aufträgen anderer Unternehmen bloss Einkünfte in der Höhe von 14'028.75 Euro erzielte, was im Vergleich zu den Zahlungen der Beschwerdeführerin von insgesamt Fr. 240'031.25 unbedeutend erscheint. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin präsentieren sich die Dinge im Jahr 2010 nicht wesentlich anders, wenn berücksichtigt wird, dass B._____ nur bis Ende März für sie tätig war: Bei einer Arbeitsleistung von 504 Stunden (vorne E. 3.1) und einer Entschädigung von insgesamt Fr. 63'000.-- war B._____ wohl auch während dieser drei Monate nahezu ausschliesslich für sie tätig (vgl. zum Ganzen die Aufstellung zu den Jahresumsätzen von B._____ in BB 9). Diese Konzentration auf einen einzigen Vertragspartner stellt ein gewichtiges Indiz für den unselbständigen Charakter der Tätigkeit von B._____ für die Beschwerdeführerin dar, da sich jener bei Wegfall der Einsätze für diese in einer ähnlichen Situation wiederfinden würde, wie als Arbeitnehmer bei einem Stellenverlust (vgl. BGE 122 V 169 E. 3c, 119 V 161 E. 3b). Daran vermag die Behauptung der Beschwerdeführerin nichts zu ändern, bei Auftragserteilung sei nicht absehbar gewesen, dass sich der Einsatz von B._____ bei der F._____ «in die Länge ziehen» werde (Beschwerde Rz. 23 und 71). Sie ist ohnehin unglaubwürdig, da die zweite «Rahmenbestellung» vom 15. Dezember 2008 von Anfang an eine Laufzeit bis Ende März 2010 festlegte, wobei der dritte Einsatz Anfang 2010 bereits ausdrücklich der «Fertigstellung» des Projekts bei der F._____ dienen sollte (vorne E. 3.1). Mithin war den Vertragsparteien schon Ende 2008 bewusst, welche zeitlichen Dimensionen die betreffenden Arbeiten aufwiesen. Diese nahezu ausschliessliche Tätigkeit für die Beschwerdeführerin über einen längeren Zeitraum hinweg (von September 2008 bis März 2010) ist als wirtschaftliche Abhängigkeit zu werten. Unerheblich ist dabei, ob ein früheres Wirken von B._____ für ein anderes Schweizer Unternehmen, das offenbar von der Steuerverwaltung als selbständige Erwerbstätigkeit anerkannt worden war, tatsächlich vergleichbare Rahmenbedingungen aufwies. Bei periodischen Steuern gilt, dass in früheren Steuerperioden getroffene Taxationen für spätere Veranlagungen grundsätzlich keine Verbindlichkeit haben. Jede Veranlagung stellt ein eigenes, von früheren Veranlagungen weitgehend unabhängiges Verfahren dar, in welchem die

Behörden sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich neu beurteilen dürfen. In (formelle) Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkung entfaltet (statt vieler: VGE 2010/280/281 vom 24.3.2011, in StE 2011 B 25.6 Nr. 59 E. 1.2; BGer 2A.472/2005 vom 9.8.2005 E. 4.3). So kann die Beschwerdeführerin aus der steuerrechtlichen Behandlung von B._____ in einem früheren Steuerjahr von vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 109-121 N. 80).

3.3.4 Ferner bringt die Beschwerdeführerin vor, weil die Tätigkeit von B._____ unter die «freien Berufe» falle, bei denen die persönlichen Fähigkeiten der beauftragten Person im Vordergrund stünden, könne ihr Anspruch, dass B._____ die Arbeiten für sie persönlich erledige, nicht als Indiz gegen seine selbständige Erwerbstätigkeit gewertet werden. Im Übrigen hätte es B._____ dennoch freigestanden, bei Bedarf auf eigenes finanzielles Risiko «jemand anderen» einzusetzen (Beschwerde Rz. 76 f.). Weiter habe entgegen der Auffassung der StRK sehr wohl ein Unternehmerrisiko bestanden, zumal B._____ lediglich für die tatsächlich geleistete Arbeit bezahlt worden sei und mithin keinen festen Monatslohn bezogen habe. Bei Nichterreichen der «Meilensteine» bzw. bei Überschreiten des vereinbarten Kostendachs wäre ihm zudem nur ein Teil der geleisteten Arbeit vergütet worden. Ein Unternehmerrisiko sei auch in den Personal- und Infrastrukturkosten seiner Einzelunternehmung in Deutschland sowie in den selbstgetragenen Weiterbildungskosten zu sehen (Beschwerde Rz. 78). – Es erscheint unglaublich, dass B._____ an seiner Stelle eine von ihm angestellte Drittperson mit den Arbeiten für die Beschwerdeführerin hätte betrauen können. Zum einen sahen deren Verträge mit der Kundschaft ein Zustimmungserfordernis für den Einsatz von Drittunternehmen vor, wobei keine entsprechenden Zustimmungserklärungen aktenkundig sind. Wäre es B._____ tatsächlich freigestanden, Dritte für die Erledigung der ihm (persönlich) übertragenen Arbeiten beizuziehen, wären sicherlich dahingehende Erklärungen der Kundschaft eingeholt und dokumentiert worden. Zum andern gesteht die Beschwerdeführerin zu, sie sei selber von einer persönlichen Besorgung

der Arbeiten durch B._____ ausgegangen. Sie betont denn auch, diesen beauftragt zu haben, weil er zu den Besten im Umgang mit den Produkten des Anbieters «G._____» zähle (Beschwerde Rz. 17 und 30). In den «Rahmenbestellungen» wurde für die einzelnen Einsätze jeweils ausdrücklich B._____ als «externer Mitarbeiter» oder «eingesetzter Mitarbeiter» genannt (act. 3B pag. 39-37, 59-57 und 63-62), was klar für eine persönliche Pflicht zur Arbeitsleistung und mithin für eine unselbständige Erwerbstätigkeit spricht (vorne E. 2.2). Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die «freien Berufe» geht an der Sache vorbei, steht doch bei einer Fachkraft, die wegen ihres Spezialwissens ausgewählt wird, gewöhnlich unabhängig von einer Qualifikation als Freiberufler die persönliche Erfüllung der zu erbringenden Arbeitsleistung im Vordergrund. Weiter ist nicht ersichtlich, inwiefern B._____ bei seiner Tätigkeit für die Beschwerdeführerin ein Unternehmerrisiko zu tragen hatte: Ein solches würde bestehen, wenn er gewisse Kosten unabhängig von seinem Arbeitserfolg selber zu tragen hätte, wobei insbesondere erhebliche Investitionen für ein Unternehmerrisiko und eine selbständige Erwerbstätigkeit sprechen (vgl. BGE 122 V 169 E. 3c, 119 V 161 E. 4b; BGer 8C_571/2017 vom 9.11.2017 E. 4.1). Dass B._____ im Hinblick auf die streitbetroffenen Aufträge nennenswerte Investitionen getätigt hätte, wird nicht geltend gemacht, und die angeblichen Aufwendungen für Weiterbildung, Personal und Infrastruktur betreffen die Einzelunternehmung in Deutschland und nicht die Aufträge der Beschwerdeführerin. Im Übrigen scheint es sich beim Personal um einen einzigen externen bzw. freiberuflichen Mitarbeiter zu handeln, den B._____ bei Bedarf für bestimmte Aufträge beizieht (vgl. Beschwerde Rz. 70 und 77) und nicht um eine festangestellte Person, der ein Monatsgehalt geschuldet wäre. Weiter ist unbestritten, dass B._____ weder Inkasso- noch Delkredererisiko zu tragen hatte. Eine bloss teilweise Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung, indem diese bei Nichterreichen der «Meilensteine» oder Überschreiten des Kostendachs gemindert worden wäre, stellt offensichtlich kein Unternehmerrisiko dar.

3.3.5 Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin noch, die StRK habe verschiedenen Aspekten keine Beachtung geschenkt, die klar gegen eine unselbständige Erwerbstätigkeit A._____s sprächen. Wären diese Elemente in die Gesamtbetrachtung einbezogen worden, hätte der Ent-

scheid zu ihren Gunsten ausfallen müssen (Beschwerde Rz. 81-84). – Soweit die Beschwerdeführerin mit diesem Vorbringen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. der Begründungspflicht rügen will, verkennt sie deren Tragweite: Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 21 ff. VRPG (vgl. auch Art. 157 f. StG) sowie Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) garantiert namentlich das Recht, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (vgl. Art. 199 Abs. 3 StG und Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG), wobei nicht erforderlich ist, dass sich diese mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Grundsätzlich reicht aus, dass die Begründung den Betroffenen erlaubt, sich über die Tragweite des Angeordneten ein Bild zu machen und den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anzufechten (BVR 2016 S. 529 E. 4.3, 2012 S. 109 E. 2.3.3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 52 N. 5 f.; BGE 142 II 154 E. 4.2, 140 II 262 E. 6.2). Hier hat sich die Vorinstanz sehr einlässlich mit den wesentlichen Aspekten der Streitsache befasst und ihre Entscheidungsgründe umfassend erläutert. Die von der Beschwerdeführerin angeführten zusätzlichen Elemente (fehlende Probezeit, Deklaration der Zahlungen an B._____ bei der Mehrwertsteuer, Haftungsregelung gemäss Allgemeinen Geschäftsbedingungen, Kriterium «Wahrung fremder resp. eigener Interessen») waren für die Entscheidungsfindung von keiner oder klar untergeordneter Bedeutung, sodass die StRK ohne Verletzung der Begründungspflicht auf eine Erörterung verzichten konnte und kein anderer Ausgang der vorinstanzlichen Verfahren in Frage kam.

3.4 Zusammenfassend hat die Vorinstanz zu Recht erwogen, bei der Tätigkeit von B._____ für die Beschwerdeführerin in den Steuerjahren 2009 und 2010 handle es sich um eine unselbständige Erwerbstätigkeit, sodass die an ihn ausgerichtete Entschädigung der Quellensteuer unterliegt. Vor dem Hintergrund, dass dem Begriff der unselbständigen Arbeit ein gemeinsames internationales Vorverständnis zugrunde liegt (vgl. Samuel Dürr, in Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schwei-

zerischen Steuerrecht, 2015, Art. 15 OECD-MA N. 18), ergibt sich im internationalen Verhältnis nichts anderes. Es ist denn auch unstreitig, dass bei Vorliegen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit das Besteuerungsrecht der Schweiz zukommt (vgl. Beschwerde Rz. 40 ff., angefochtene Entscheidung E. 4.1-4.3). Die Beschwerden erweisen sich damit als unbegründet und sind abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

4.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 und 2010 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 5'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- der Beschwerdeführerin
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.